
Haciendas Locales

Andrés GARCÍA MARTÍNEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS
Becario FPU-MEC
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

Sumario: I. INTRODUCCIÓN. – II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES. – III. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES: 1. Ingresos tributarios: 1.1. *Impuestos*: 1.1.1 *IBI*. 1.1.2. *ICIO*. 1.1.3. *IVTM*. 1.1.4. *IAE*. 1.1.5. *IIVTNU*. 1.2. *Tasas*. 1.3. *Contribuciones especiales*. 2. Otros ingresos. – IV. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL. V. PRESUPUESTOS DE LAS HACIENDAS LOCALES.

I. INTRODUCCIÓN

El año 2007 ha sido un ejercicio de transición en el ámbito de las Haciendas Locales, sin que apenas se hayan producido modificaciones normativas sustanciales en su ordenación y sistema de ingresos, salvando ciertas modificaciones puntuales de algunos aspectos, como puedan ser las reglas de valoración de los BICES, la aplicación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria a los entes locales o los efectos en el ámbito local del nuevo reglamento de aplicación de los tributos. Con todo, en este ejercicio parece que se han sentado algunas de las bases para la futura reforma del sistema de financiación local.

II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES

Dentro de este apartado destacan dos hechos: por un lado, la aprobación del Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado; y, por otro, la aprobación de los nuevos Estatutos de Autonomía, en la medida en que en algunos de ellos se incorporan previsiones relativas a la financiación de las corporaciones locales.

Respecto del *Informe de la Ponencia del Senado*, en éste se señala la necesidad de que se suscriba un pacto de Estado entre Gobierno, CC.AA., entidades locales y grupos parlamentarios acerca de la futura reforma de la financiación de los entes locales «*que haga realidad los principios constitucionales y evite una deformada imagen de la verdadera gestión municipal afectada hoy día por la excesiva financiación a través del suelo público*». Junto a esto, el Informe identifica en sus conclusiones diversas propuestas destinadas a dotar a los entes locales de mayor autonomía normativa respecto de sus tributos propios o de competencia de gestión sobre los padrones o censos de que dependan sus tributos propios, frente al actual sistema de gestión por la Administración central; a adaptar la estructura de los impuestos locales incorporando criterios medioambientales o criterios de valoración más cercanos al mercado; a modificar el sistema de transferencias y de participación en los tributos del Estado, entre otras.

Por otro lado, durante 2007 se aprobaron cuatro nuevos *Estatutos de Autonomía* (Castilla y León, Andalucía, Illes Balears y Aragón) y se presentó la propuesta de nuevo Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha. En ellos se incluyen previsiones que afectan a las Haciendas Locales, ya sea por reconocer de modo expreso la competencia de las CC.AA. compartida con el Estado sobre la regulación de las finanzas locales, ya por arbitrar mecanismos para que las CC.AA. colaboren en la realización de la suficiencia financiera local. A este respecto deben señalarse las previsiones incorporadas en algunos de estos Estatutos de Autonomía relativas a la participación de los entes locales en los tributos de las CC.AA., indicativo de la posible superación de la anterior situación calificada como de «inconstitucionalidad por omisión» por los profesores RAMALLO y ZORNOZA («Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 259, 1993, pp. 499-516), o la creación de fondos de cooperación local de carácter incondicionado, junto con las declaraciones acerca de la tutela financiera sobre las Haciendas Locales que se reconoce a las CC.AA.

La posición de las Haciendas Locales en los nuevos Estatutos de Autonomía, especialmente en el «Estatut» catalán, ha despertado el interés de la doctrina, dando lugar a relevantes aportaciones como las de J. PAGÈS Y GALTÉS (*Financiación autonómica, local y sectorial en el nuevo Estatuto de Cataluña*, Marcial Pons, 2007), o E. ARAGONÉS BELTRÁN («Las Haciendas Locales en el Estatuto de Autonomía de Cataluña», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 14, 2007, pp. 71-98) y, en el caso del nuevo Estatuto

valenciano, G. ORÓN MORATAL («Incidencia del Estatuto Valenciano en el régimen financiero local, con especial referencia a los presupuestos participativos», *Tributos Locales*, núm. 69, 2007, pp. 95-100).

Por otro lado, deben señalarse dos autos del TC relativos a procedimientos de conflicto en defensa de la autonomía local. En uno de ellos, el *ATC 326/2007*, se declara extinguido el conflicto por pérdida del objeto, al haberse derogado la normativa impugnada, reiterándose el criterio mantenido por el TC en el *ATC 513/2004*. El otro auto, el *ATC 322/2007*, tiene mayor interés, en la medida en que inadmite el conflicto planteado por el Ayuntamiento de Toledo por no ostentar legitimación activa para el planteamiento del conflicto, al no «ser el destinatario único de la disposición cuestionada», aún cuando se adjuntaron acuerdos plenarios de otros municipios afectados autorizando el planteamiento del conflicto, si bien éstos no recurrieron junto al Ayuntamiento de Toledo.

III. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

1. Ingresos tributarios

1.1. Impuestos

1.1.1. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

Respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la normativa más relevante aprobada en 2007 hace referencia a la valoración de los bienes inmuebles de características especiales (BICES). Se trata del *RD 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales*. Esta nueva regulación permite tener en cuenta las especialidades que presentan los BICES respecto de las otras dos categorías de bienes inmuebles sujetas al IBI, los urbanos y los rústicos, fundamentalmente, en la coordinación de los valores o los criterios, módulos y coeficientes aplicables en la valoración, tanto del suelo como de las construcciones que integran los BICES. En este sentido, la norma establece aquellas singularidades en la valoración de los BICES que se consideran imprescindibles y que, por tanto, se separan de los criterios normales de valoración de los bienes inmuebles. De conformidad con lo señalado en el artículo 1.2 de este RD, las ponencias de valores especiales tendrán que recoger los módulos y criterios para la valoración de los BICES aprobadas en el mismo.

Asimismo, esta nueva normativa ha intentado homogeneizar y sistematizar los criterios de valoración aplicables a los BICES, sin perder de vista, lógicamente, las características propias de cada uno de los tipos de inmuebles de características especiales incluidos en los cuatro grupos diferenciados que prevé el artículo 8 del RD

1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el TR de la Ley del Catastro Inmobiliario. Sobre esta temática puede consultarse, aún referido al Anteproyecto, el trabajo de A. M. D'OCÓN ESPEJO, «Algunas consideraciones acerca de la delimitación legal del hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de características especiales: el borrador de Anteproyecto de valoración de los BICES», *Tributos Locales*, núm. 71, 2007, pp. 83-92.

Precisamente, el régimen tributario dado a los bienes inmuebles de características especiales en el IBI ha motivado una cierta conflictividad, dando lugar en 2007 a varias resoluciones judiciales, entre las que, sin duda, cobra una especial importancia la *Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2007* (rec. núm. 38/2006), que ha declarado nulo de pleno derecho el siguiente inciso del artículo 23.2. Grupo A. A.1 del RD 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el TR de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo: «que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario». La trascendencia de esta declaración de nulidad de ese inciso reglamentario es que, entre otros bienes, los parques eólicos van a tener la consideración de bienes de características especiales, y, en consecuencia, los municipios podrán aplicar sobre los mismos los tipos más elevados previstos en la normativa del Impuesto para este tipo de bienes.

La declaración de nulidad del referido inciso reglamentario se fundamenta en la extralimitación de la norma reglamentaria de desarrollo del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario respecto a lo señalado en el artículo 8 del mismo. En efecto, como señala el TS, «debemos reputar contraria a Derecho la restricción operada por el Reglamento, con base a criterios o parámetros no contemplados en la propia Ley que desarrolla, pues, en efecto, el artículo 23.2 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, solo incluye en el Grupo A, a los bienes inmuebles, «destinados a la producción de energía eléctrica que de acuerdo con la normativa de regulación del sector eléctrico deban estar incluidos en el régimen ordinario», excluyendo así de forma injustificada a todos los bienes destinados a la producción de energía eléctrica en el régimen especial, con base en un criterio que no aparece previsto en la Ley que se desarrolla y sin que ello pueda ampararse en que esta última clase de bienes pasan al régimen ordinario, cuando la producción se realice desde instalaciones cuya potencia instalada supere los 50 Mw (arts. 27 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico), pues éste último criterio de delimitación tampoco aparece previsto en el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario».

En definitiva, los parques eólicos, al estar integrados por instalaciones que no superan los 50 Mw de potencia instalada, están incluidos por la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en el *régimen especial* de instalaciones destinadas a la producción de energía eléctrica. Con lo cual, al haber establecido el Reglamento de desarrollo del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario la limitación —no contenida en el texto legal—, de que sólo las instalaciones destinadas a la producción de energía

eléctrica incluidas en el *régimen ordinario* constituyen bienes inmuebles de características especiales, ha incurrido en una extralimitación contraria a la Ley.

Otras resoluciones judiciales relativas a los bienes inmuebles de características especiales han tenido por objeto la impugnación llevada a cabo por los titulares de tales bienes respecto a la aprobación municipal en la Ordenanza fiscal del IBI de los tipos de gravamen municipal aplicables a tales bienes. Los contribuyentes han alegado la inconstitucionalidad del régimen fiscal previsto para los bienes inmuebles de características especiales en el IBI, por vulneración del principio de igualdad, siendo, sin embargo, rechazada su pretensión por el órgano juzgador. Buen ejemplo de esta polémica lo representa la *STS de 15 de enero de 2007* (rec. núm. 10607/2004), en la que el TS considera que existe un fundamento objetivo y razonable en el diferente tratamiento fiscal otorgado a los bienes inmuebles urbanos y a los bienes de características especiales en el IBI, por existir situaciones diversas que justifican la desigualdad. Respecto a los tipos de gravamen diferenciados para una y otra categoría de bienes, señala el TS que «aun siendo cierto que la nueva normativa (art. 73 de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales de 2002) establece para los bienes inmuebles urbanos un tipo de gravamen que oscila entre el 0,4 y el 1,10 % de la cuota íntegra del impuesto, y para los rústicos entre el 0,3 y el 0,90 %, mientras que para los bienes de características especiales se establece un tipo de gravamen que oscila entre el 0,40 y el 1,3 % de esa misma cuota, también lo es que esa mayor carga tributaria no carece de fundamento justificado y racional, por la trascendencia de estos bienes, su afección a poblaciones o por revelar una mayor capacidad económica en el sujeto pasivo, no debiendo olvidarse, por otro lado, la voluntad del legislador, quien en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002 expresó que el conjunto de modificaciones tenía como finalidad, por una parte, mantener y fortalecer la garantía del principio de suficiencia financiera de las entidades locales proclamado en la Constitución y, por otra parte, incrementar la autonomía municipal en el ámbito de los tributos locales». En la misma línea se incardina la *STS de 12 de enero de 2007* (rec. núm. 1236/2005).

Otra de las grandes controversias que ha cobrado cierta relevancia durante 2007 es la relativa al recargo sobre la cuota del IBI previsto en el artículo 72.4 del TRLHL para las viviendas permanentemente desocupadas. Ello ha venido motivado en su fundamento por el problema de la vivienda que España viene sufriendo durante los últimos diez años, con un incremento espectacular del precio de la misma, que ha generado un fuerte fenómeno de especulación inmobiliaria, aumentando el número de viviendas vacías o desocupadas a la espera de una mayor revalorización. Lo cual ha generado ciertas iniciativas a nivel autonómico de establecer cánones diarios sobre las viviendas desocupadas que no se incorporan al mercado de alquiler, como ha sido el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de Cataluña, sin que, finalmente, tales iniciativas autonómicas hayan encontrado una concreción normativa. Pero también ha hecho volver la mirada sobre una medida prevista ya en el Ordenamiento jurídico, pero necesitada de un desarrollo reglamentario para su efectiva puesta en

marcha, cual es el recargo de hasta un 50% sobre la cuota del IBI previsto en el artículo 72.4 del TRLHL para las viviendas permanentemente desocupadas. En esta línea, el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida - Iniciativa per Catalunya Els Verds ha presentado en 2007 una *Proposición de Ley de Modificación del TRLHL en lo que respecta a inmuebles urbanos de uso residencial desocupados* (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. VIII Legislatura. Serie B. Propositiones de Ley, núm. 275-1, de 2 de febrero de 2007). En la misma se propone un incremento sustancial del porcentaje del recargo y una mayor delimitación de los bienes sujetos al pago del mismo.

Igualmente, durante 2007 han sido numerosos los Ayuntamientos que han regulado este recargo en la respectiva Ordenanza fiscal reguladora del IBI, con la clara intención de exigir en sus respectivos términos municipales el recargo sobre los inmuebles residenciales desocupados, como ha sido el caso, por ejemplo, de Sevilla o de Barcelona. Sin embargo, las iniciativas municipales en este sentido se han topado con el problema jurídico de la falta de aprobación del reglamento estatal de desarrollo del artículo 72.4 del TRLHL para la definición de lo que constituya un «inmueble de uso residencial permanentemente desocupado». La cuestión que se ha planteado, en consecuencia, es si pese a ello los Ayuntamientos pueden exigir el recargo, definiendo en la Ordenanza fiscal lo que constituye vivienda desocupada, o bien si han de esperar necesariamente para su exigencia a la aprobación de la normativa estatal de desarrollo. A este problema y, en general, al estudio de la fiscalidad específica sobre la vivienda vacía hemos dedicado los autores de este *Informe* un trabajo, publicado en el mes de diciembre de 2007 en la revista sobre tributación que edita el Centro de Estudios Financieros, al que nos permitimos remitir al lector interesado en el tema (A. GARCÍA MARTÍNEZ y D. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, «La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 297, 2007, pp. 49-102).

Otras medidas normativas adoptadas en 2007 relativas al IBI que merecen siquiera sea una breve reseña son, por un lado, la actualización de los valores catastrales mediante la aplicación del coeficiente del 1,02, aprobada por la *Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007*, en los términos previstos en su artículo 64. Por otro lado, la exención en el IBI decretada en una serie de *Reales Decretos-Leyes* aprobados en el año 2007 para hacer frente a los daños causados en nuestro país por determinadas catástrofes naturales¹. En virtud de los mismos se con-

1. Los Reales Decretos-Leyes referidos que han adoptado estas medidas son el Decreto-Ley 2/2007, de 2 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones acaecidas los días 26, 27 y 28 de enero en la isla de El Hierro; el Real Decreto-Ley 3/2007, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones producidas por desbordamientos en la cuenca del río Ebro durante la última semana del mes de marzo y la primera del mes de abril de 2007; el Real Decreto-Ley 5/2007, de 22 de junio, por el que se adoptan

cede una exención de las cuotas del IBI correspondientes al ejercicio 2007 que afecten a viviendas, establecimientos industriales y mercantiles, explotaciones agrarias, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa del fenómeno natural productor del daño (inundación, incendio), cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o los destrozos en cosechas constituyan siniestros no cubiertos por ninguna fórmula de aseguramiento público o privado.

1.1.2. *Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)*

El ejercicio 2007 ha sido un año de cierta tranquilidad en el ámbito del ICIO, sin que hayan tenido lugar modificaciones directas de su normativa. No obstante, algunos aspectos del ICIO sí han generado cierta polémica. Destaca que en este año se haya asistido a la apertura de una investigación por parte de la Comisión Europea que puede marcar el devenir en un futuro próximo de la exención de que gozan la Iglesia católica y sus entes dependientes en este impuesto.

Como es sabido, el artículo IV.1.B) del *Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español sobre Asuntos Económicos*, de 3 de enero de 1979, establece la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio para la Iglesia católica y sus entes dependientes. Esta exención, como señala dicho precepto, *únicamente* se aplica a los rendimientos que se obtengan por estos entes en la realización de actividades de culto.

La problemática relativa a la adscripción del ICIO a la categoría impositiva prevista en el artículo IV.1.B) del Acuerdo fue resuelta al dictar el Ministerio de Hacienda la Orden de 5 de junio de 2001 (sobre ello puede consultarse el Prólogo del Profesor Ramallo Massanet a la obra de MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex-Instituto Pascual Madoz, Madrid, 2001, pp. 13-22). Dicha Orden aclaró esta situación en el sentido de que debía entenderse que el ICIO se encontraba dentro del ámbito previsto por el citado artículo del Acuerdo, postura por la que ya se habían decantado los tribunales (así en las SSTs de 19 y 31 de marzo de 2001 [recs. núms. 1142/2000 y 3295/2000, respectivamente]). Ahora bien, en esta Orden no se hacía alusión a qué rendimientos

medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones producidas por las tormentas de lluvia, granizo y viento que han afectado en la segunda quincena del mes de mayo de 2007 a diversas Comunidades Autónomas; el Real Decreto-Ley 7/2007, de 3 de agosto, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales en la Comunidad Autónoma de Canarias y, finalmente, el Real Decreto-Ley 10/2007, de 19 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las intensas tormentas de lluvia y viento e inundaciones que han afectado a la Comunitat Valenciana durante los días 11 a 19 del mes de octubre de 2007.

se entendían amparados por dicha exención, pudiéndose interpretar que nos halláramos ante una exención subjetiva. Aunque los tribunales, mayoritariamente, habían entendido que la exención en el ámbito del ICIO sólo podía alcanzar a las actividades puramente de culto conforme a la previsión del artículo IV.1.B) del Acuerdo, la STS de 3 de octubre de 2003 [rec. núm. 5899/1998], reconoció la aplicación de la exención a una actividad empresarial desarrollada por una congregación religiosa.

Esta interpretación ha motivado la presentación de una pregunta parlamentaria formulada por los eurodiputados Willy Meyer y Marco Capatto (ref. E-0827/07) a la Comisaria Kroes, encargada de política de competencia, para instar una investigación con el objeto de determinar si el Estado español está vulnerando el ordenamiento comunitario al conceder esta exención no sólo a las actividades de culto desarrolladas por la Iglesia católica y sus entes dependientes, sino también a actividades económicas, en la medida en que la aplicación dicha exención a estas últimas pueda constituir una ayuda de Estado al otorgar una ventaja a un competidor de modo selectivo que pueda alterar la libre competencia. En su respuesta a dicha interpelación con fecha de 2 de abril de 2007, la Comisaria informó de que esta situación sería investigada para determinar si el estado español infringe el ordenamiento comunitario.

Sobre esta materia la doctrina ha tenido la ocasión de pronunciarse, pudiendo consultarse las aportaciones de T. CALVO SALES («La Comisión Europea analiza la posible consideración como “ayuda de Estado” de la exención de la Iglesia católica en el ICIO», *Tributos Locales*, núm. 74, 2007, pp. 11-35; y en su completa monografía *El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*, La Ley-El Consultor, 2007, pp. 515-555), M. A. FÉLIX BALLESTA; C. MARTÍNEZ FÉLIX («¿Es contraria al derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de que goza la Iglesia Católica en España?», *Cuadernos de Integración Europea*, núm. 7, 2006, pp. 65-84) o A. J. DELGADO MERCÉ («Algunos aspectos problemáticos en el ICIO. Hecho imponible, exenciones, contribuyentes y sustitutos. Experiencia de la Inspección de la Agencia Tributaria de Madrid», *Tributos Locales*, núm. 72, pp. 43-55).

Otro aspecto del ICIO que ha causado cierta controversia es la determinación de la base imponible. A este respecto se debe destacar la *Consulta de la DGT de 7 de septiembre de 2007* (ref. V1840-07) que entiende, ante una cuestión planteada por una entidad dedicada a la promoción de parques solares, que han de incluirse en la base imponible de este impuesto los costes de los equipos con vinculación funcional a la instalación que figuren en el proyecto para el cual se ha solicitado la licencia, aun cuando estos equipos hayan sido construidos por un tercero ajeno a la obra. Esta interpretación es coherente con la modificación operada en el artículo 8 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario por la *Ley 16/2007, de 4 de julio*, respecto de la inscripción de los BICES en el Catastro, aunque discordante con la postura manifestada por el TS (entre otras, STS de 31 de mayo de 2003 [rec. núm. 6713/1998]) que consideraba que únicamente podía incluirse el coste de la instalación de estos elementos y no el coste del propio

elemento instalado. Por otro lado, sobre la problemática inherente a la determinación de la base imponible en este impuesto, debe señalarse la aportación doctrinal de C. PALAO BANACLOCHE, «Determinación de la base imponible en el ICIO: presupuesto de licitación versus precio de adjudicación y otras cuestiones discutidas», *Tributos Locales*, núm. 70, 2007, pp. 31-39.

También han resultado de cierto interés la *STSJ de las Islas Canarias de 13 de abril* [rec. núm. 12/2007] y la *STSJ de Andalucía (Málaga) de 23 de febrero* [rec. núm. 39/2003]. En la primera de ellas, del TSJ de las Islas Canarias, se anula la ordenanza del ICIO del Ayuntamiento de Arrecife por considerarse ilegal la exigencia del impuesto en supuestos en que no resulta preceptiva la obtención de una licencia urbanística, sino la emisión de un informe de la entidad local sobre la conformidad de la obra con el planeamiento urbanístico. Como señala el Tribunal, la extensión del hecho imponible del ICIO a supuestos de obras para los cuales no es necesaria la obtención de la correspondiente licencia urbanística, determina la ilegalidad de dicha ordenanza al vulnerar el principio de reserva de Ley en materia tributaria al establecerse un nuevo hecho imponible. La STSJ de Andalucía excluye la imposición de sanción tributaria grave por ocultación en el supuesto en que, aunque no se haya presentado la correspondiente autoliquidación, el Ayuntamiento tenga en su poder los datos suficientes para dictar una liquidación provisional, en aplicación de la doctrina establecida por la STS de 10 de noviembre de 1999 [rec. núm. 1676/1995].

Finalmente, en este año 2007 la doctrina también ha estudiado otros aspectos relativos al ICIO como son la prescripción (V. M. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la prescripción», *Tributos Locales*, núm. 70, 2007, pp. 11-29) o el procedimiento de inspección en este impuesto (S. GARCÍA ARENAS, «Particularidades en la inspección del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Tributos Locales*, núm. 73, 2007, pp. 69-82).

1.1.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)

En materia del IVTM debe destacarse, en primer lugar, la no adopción por parte de ECOFIN de la *propuesta de la Comisión Europea de Directiva relativa a la fiscalidad de los automóviles de pasajeros* [Documento COM(2005) 261 final]. Como es sabido dicha propuesta incluía, junto a la supresión de los impuestos de matriculación (IEDMT, en el caso español), la previsión de que en los impuestos de circulación (IVTM, en España) se tuvieran en cuenta a la hora de cuantificar el tributo aspectos medioambientales, en concreto, el volumen de emisiones de CO₂ emanados del vehículo. En la propuesta se señalaba que para el 31 de diciembre de 2008, este aspecto medioambiental debía suponer un 25% de la cuantificación del impuesto, porcentaje que se ampliaría hasta el 50% en 2010.

Aunque finalmente esta propuesta no ha sido adoptada por el Consejo de la Unión Europea, entre otras razones, por la falta de acuerdo acerca del mecanismo para arti-

cular la diferenciación entre vehículos en función de sus emisiones en la estructura del impuesto (sobre ello, *vid.*, la nota introductoria de la Presidencia del Consejo de 5 de noviembre de 2007 con referencia del Registro del Consejo 14666/07), de haberse adoptado la propuesta, la alteración del IVTM habría sido significativa, ya que, aún cuando diversos criterios medioambientales pueden tenerse en cuenta por los municipios a la hora de regular las bonificaciones potestativas (art. 95.6 TRLHL), la propuesta habría significado la introducción obligatoria de estos elementos en la cuantificación del tributo.

1.1.4. *Impuesto sobre actividades económicas (IAE)*

Respecto a la normativa aprobada en 2007 referida específicamente al IAE, no se ha tratado de normativa que modifique de forma sustancial la regulación del Impuesto. Lo más significativo, al respecto, es la adición por la *Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007*, en su artículo 65, de una Nota al grupo 042 «Avicultura de carne», contenido en la sección primera de las Tarifas del Impuesto, aprobadas por el RDLeg. 1175/1990. De acuerdo con esa nueva Nota, el pago de las cuotas de cualesquiera de los epígrafes del grupo 042 faculta para la incubación, siempre que las aves obtenidas sean destinadas a explotaciones del propio sujeto pasivo clasificadas en ese grupo.

Asimismo, cabe mencionar que la *Ley 42/2006, de Presupuestos Generales del Estado para 2007*, en sus DA Decimoquinta y Decimosexta extiende a la celebración de «Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela» y de «Barcelona World Race», respectivamente, los beneficios fiscales previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Ambos acontecimientos se califican de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, mencionada, comprendiendo la duración del programa de apoyo a «Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela» desde el 1 de diciembre de 2007 hasta el 30 de noviembre de 2009 y la del acontecimiento «Barcelona World Race» desde el 1 de julio de 2007 hasta el 30 de junio de 2010. Se reconocen los máximos beneficios fiscales previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, constituyéndose en ambos casos un Consorcio que certificará la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del respectivo programa. Esto se concreta en el ámbito del IAE en una bonificación del 95% en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

En el año 2007 se han aprobado una serie de *Reales Decretos-Leyes* para hacer frente a los daños ocasionados por determinados fenómenos de la Naturaleza como inunda-

ciones o incendios². En todos ellos se concede una reducción en el IAE correspondiente a 2007 a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles y profesionales cuyos locales de negocios o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia del respectivo fenómeno natural, a condición de que hubiesen tenido que ser objeto de realojamiento o de que se hayan producido daños que hayan obligado al cierre temporal de la actividad. La reducción es proporcional al tiempo transcurrido desde el día en el que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad, ya sea en los mismos locales o en otros habilitados al efecto. Cuando los daños hayan revestido una especial gravedad puede considerarse el cese en el ejercicio de la actividad, con efectos desde el 31 de diciembre de 2006.

La aplicación de esta reducción en la cuota a satisfacer por el IAE correspondiente al periodo impositivo de 2007 es coherente con la configuración del impuesto, que sujeta a gravamen el mero ejercicio de una actividad económica en territorio español, por cuanto ello supone un índice potencial de capacidad económica. El mismo es tomado en consideración por la normativa del Impuesto cuando establece como límite en la determinación de las cuotas que efectúan las Tarifas del Impuesto el 15 por 100 del rendimiento medio presunto del sector de actividad de que se trate. Claramente, por tanto, si durante un determinado lapso de tiempo al año la actividad económica no ha podido desarrollarse a consecuencia de los daños ocasionados por algún desastre natural, la cuota a satisfacer por el IAE ha de reducirse proporcionalmente al tiempo de suspensión del ejercicio de la actividad, por cuanto ello ha reducido también de forma considerable la posibilidad de obtención de beneficios.

Precisamente, la posible desconexión del gravamen con la verdadera capacidad económica manifestada con el ejercicio de la actividad económica, al no atender el mismo al flujo real de ingresos obtenidos o, mejor aún, al beneficio económico reportado por el ejercicio de tal actividad, ha estado en la base de las insistentes críticas que el IAE ha recibido desde su implantación misma. La cuestión se ha acentuado a

2. Los Reales Decretos-Leyes, en cuestión, que han adoptado estas medidas son el Decreto-Ley 2/2007, de 2 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones acaecidas los días 26, 27 y 28 de enero en la isla de El Hierro; el Real Decreto-Ley 3/2007, de 13 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones producidas por desbordamientos en la cuenca del río Ebro durante la última semana del mes de marzo y la primera del mes de abril de 2007; el Real Decreto-Ley 5/2007, de 22 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones producidas por las tormentas de lluvia, granizo y viento que han afectado en la segunda quincena del mes de mayo de 2007 a diversas Comunidades Autónomas; el Real Decreto-Ley 7/2007, de 3 de agosto, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales en la Comunidad Autónoma de Canarias y, finalmente, el Real Decreto-Ley 10/2007, de 19 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las intensas tormentas de lluvia y viento e inundaciones que han afectado a la Comunitat Valenciana durante los días 11 a 19 del mes de octubre de 2007.

raíz de la reforma introducida en la regulación del Impuesto por la Ley 51/2002, de reforma parcial de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por cuanto la misma ha introducido exenciones de gran calado en el Impuesto, que afectan a todas las personas físicas y a las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios no supere el millón de euros anual, al tiempo que ha incrementado el gravamen sobre los contribuyentes efectivos del Impuesto, esto es, los que no resulten exentos y vengan obligados a su pago, al introducir en los elementos de cuantificación de la deuda tributaria un nuevo coeficiente de ponderación que está en función de cual sea el volumen del importe neto de la cifra de negocios obtenido por el contribuyente.

En la práctica ello se ha traducido en un importante aumento de la cuota a satisfacer por el IAE en el año de entrada en vigor de la reforma del Impuesto respecto al periodo impositivo anterior a la reforma. Lo cual, como es fácilmente imaginable, ha suscitado la reacción de los contribuyentes efectivos del Impuesto, que en numerosos casos han impugnado las correspondientes liquidaciones por considerar inconstitucionales las nuevas exenciones del Impuesto, al contravenir los principios materiales de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución, destacadamente, el principio de igualdad tributaria, generalidad de la imposición y, en el centro de todos ellos, el principio de capacidad económica.

Aunque en muchos casos los TSJ de la respectiva CA o, en su caso, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo no acogieron estos argumentos del contribuyente, al no albergar duda alguna sobre la constitucionalidad de la nueva regulación del IAE, hubo alguno que sí lo hizo, planteando, en consecuencia, una cuestión de inconstitucionalidad al TC. En concreto, planteó la cuestión de inconstitucionalidad el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Barcelona, mediante Auto de 11 de noviembre de 2005, dirigida contra el artículo 83.1.c) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, en la redacción dada al precepto por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Dicho Auto se siguió posteriormente del Auto del mismo Juzgado de 2 de febrero de 2006, que sustituyó al anterior, en el que el Juzgado planteaba nuevamente la cuestión de inconstitucionalidad y la centraba sobre la exención a las personas jurídicas y demás entidades cuyo importe neto de cifra de negocio no superase el millón de euros. Los argumentos jurídicos en que el órgano judicial apoyaba sus dudas de constitucionalidad se centraban en el desproporcionado incremento que el sistema de las nuevas exenciones en el IAE ocasionaba en las cuotas a satisfacer por los contribuyentes no exentos del pago del Impuesto, en la vulneración de los principios consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución, de igualdad tributaria, generalidad y capacidad económica y, finalmente, en la insuficiente justificación dada a estas exenciones.

El Tribunal Constitucional ha dictado el *Auto 76/2007, de 27 de febrero de 2007*, por el que inadmite la referida cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 6 de Barcelona. La razón es que la cuestión de inconstitucionalidad planteada no supera el «juicio de relevancia», esto es,

el esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada. En palabras del TC, «es manifiesto que de la validez del precepto legal cuestionado no depende el fallo que deba recaer en el proceso judicial, pues el acto impugnado en vía contencioso-administrativa es una liquidación del IAE practicada a una entidad, Solema, S.A., que no cumple los requisitos establecidos para el disfrute de ninguna de las dos exenciones establecidas en el artículo 83.1.c) LHL. No puede acogerse a la exención otorgada a todas las personas físicas, ya que se trata de una sociedad anónima, ni tampoco a la exención prevista para los sujetos pasivos del IS cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a un millón de euros, dado que su cifra de negocios supera ese concreto límite legalmente establecido.»

Desde nuestro punto de vista, el TC ha pecado en esta ocasión de un exceso de formalismo, por cuanto de la lectura del artículo 31.1 de la Constitución no resulta difícil advertir la relevancia de la cuestión planteada para la validez o nulidad de la liquidación que está en el origen del conflicto. Una vez probado el desproporcionado aumento en la cuantía de la liquidación tras la reforma del Impuesto que ha introducido las exenciones cuestionadas, que, precisamente, es lo que provoca la comprensible reacción del contribuyente que da origen al conflicto, ¿puede sostenerse seriamente que dichas exenciones, que alcanzan al 92% de los contribuyentes del IAE declarándolos totalmente exentos del pago del Impuesto, no despliegan, a la luz del artículo 31.1 de la Constitución, virtualidad alguna sobre la liquidación tributaria exigida a uno de los contribuyentes efectivos del Impuesto?

En 2007 cabe mencionar también la *STS de 19 de marzo de 2007* (rec. núm. 6169/2001), relativa a la aplicación del índice de situación. El problema se origina por la aplicación del índice máximo aprobado en el Ayuntamiento de Cerceda (La Coruña) a industrias situadas fuera del núcleo urbano. El TS da cuenta en esta nueva sentencia, relativa a la aplicación del índice de situación en el IAE, de las líneas generales de la doctrina que ha venido manteniendo sobre la cuestión, en el sentido de que a efectos de aplicación del mencionado índice pueden considerarse sinónimos los términos «calle» y «vía pública», pero sin que el Ayuntamiento pueda actuar arbitrariamente a la hora de calificar las distintas categorías de calles o vías públicas y de asignar para cada una de ellas el correspondiente índice de situación. Como señala el Tribunal Supremo en esta Sentencia, «es necesario que la documentación o informes correspondientes a la Ordenanza fiscal reflejen en qué se basa la diferencia de categorías entre unas calles o vías públicas y otras, sin que a tal efecto sirvan generalizaciones de las que difícilmente puede extraerse la justificación del razonable ejercicio de una potestad discrecional.» Sobre la problemática generada por la categorización de calles en el municipio y la aplicación del índice de situación a efectos del IAE, con un exhaustivo análisis de la jurisprudencia recaída sobre la cuestión, nos permitimos remitir al lector al trabajo de A. GARCÍA MARTÍNEZ, «El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, núm. 58, 2006, pp. 11-40.

1.1.5. *Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)*

Aunque la normativa del IIVTNU no ha sido objeto de modificación directa durante el año 2007, este impuesto se ha visto afectado por otras disposiciones legislativas aprobadas en 2006. Especial relevancia tienen la *Ley 44/2006, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios* y la *Ley 22/2006, de capitalidad y de régimen especial de Madrid*.

La primera, la *Ley 44/2006*, ha venido a modificar la *Ley 26/1984, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios*, incluyendo en el catálogo de cláusulas consideradas abusivas aquéllas que impongan *al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el profesional*. A efectos del IIVTNU, esta previsión supone en el orden civil la nulidad de las cláusulas contractuales que trasladen el impuesto que recae sobre el profesional titular de la vivienda al particular adquirente de la misma. Aunque la entrada en vigor de esta norma se produjo el 31 de diciembre de 2006, los órganos jurisdiccionales ya han tenido ocasión de aplicarla. En este sentido, la sentencia del Juzgado de Primera Instancia de Oviedo núm. 5 del pasado 31 de enero de 2007 [rec. núm. 1029/2006] declaró nula la estipulación por la que se obligaba a un consumidor a hacer frente al pago de este impuesto, aplicando de modo retroactivo esta previsión.

Respecto de la *Ley 22/2006*, destaca en el ámbito de este impuesto la norma anti-fraude contenida en la DA 6.^a que impone el cierre registral en aquellos supuestos de realización del hecho imponible en que no se acompañe la documentación cuya inscripción se solicita de *la autoliquidación o, en su caso, la correspondiente declaración o comunicación* relativas a este impuesto. Esta disposición ha sido desarrollada con posterioridad mediante la modificación del artículo 32 de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU en el municipio de Madrid por el Acuerdo del Pleno de la corporación de 29 de diciembre de 2006. Sobre esta previsión puede consultarse el estudio llevado a cabo por SERRANO ANTÓN, F., «La reaparición del cierre registral y la lucha contra el fraude fiscal en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en Madrid», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 289, 2007, pp. 43-58.

Por otro lado, los órganos jurisdiccionales han tenido ocasión de pronunciarse sobre uno de los aspectos más discutidos en la configuración de este impuesto como es la exención del mismo de que gozan las entidades sin fines lucrativos al amparo del régimen previsto en la *Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. A este respecto, la *STSJ de Cataluña de 18 de julio de 2007* (rec. núm. 104/2006) ha considerado, para el supuesto de una enajenación de un inmueble de titularidad de una entidad sin fines lucrativos, parte del cual se encontraba arrendado a terceros que desarrollaban actividades económicas en el mismo, que debía aplicarse la exención en el IIVTNU sobre la totalidad de la plusvalía sin resultar relevante el hecho de que el arrendatario afecte o no dicho inmueble a una

actividad económica, al negar la propia Ley 49/2002 el carácter de explotación económica al arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos (art. 3.3).

Finalmente, también han sido objeto de pronunciamientos judiciales problemas relativos a la subrogación en el valor de fincas tras procesos de reparcelación (*STSJ de Cataluña de 14 de junio de 2007* [rec. núm. 71/2006]) y a la determinación de la base imponible en supuestos de transmisión de terrenos cuyo valor catastral no se encuentre fijado en el momento de la transmisión (*STSJ de Cataluña de 12 de junio de 2007* [rec. núm. 8/2007]). Destaca sobre este último extremo el estudio sobre la configuración de la base imponible de este impuesto llevado a cabo por F. QUESADA SANTIUSTE, «Comentarios a la actual regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos locales*, núm. 73, 2007, pp. 83-98.

1.2. Tasas

En materia de tasas, en el año 2007 han tenido lugar dos importantes pronunciamientos del TS resolviendo sendos recursos de casación en interés de la Ley respecto de la conocida «tasa del 1,5%», prevista en el artículo 24.1.c) del TRLHL. La primera *STS de 18 de junio* [rec. núm. 57/2005], aborda el problema de la incompatibilidad entre la tasa genérica por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local prevista en el artículo 24.1.a) TRLHL y la tasa específica por utilización privativa o aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de las empresas suministradoras, la «tasa del 1,5%», cuando el sujeto pasivo realiza el presupuesto de hecho de ambas al tener la consideración de empresa explotadora de servicio de suministro que resulten de interés general o que afecten a la generalidad o parte importante del vecindario y constituirse el aprovechamiento especial o utilización privativa sobre uno de los elementos señalados en el artículo 24.1.c) TRLHL. El TS resuelve, conforme al criterio de especialidad, a favor de que estas empresas se encuentren únicamente obligadas al pago de la «tasa del 1,5%», siendo incompatible la exigencia de esta tasa con la de la prevista en el artículo 24.1.a) TRLHL. Respecto de esta última, señala el TS que será «aplicable a todos los demás supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público en los que no concurra alguna de las dos [siguientes] circunstancias [...], [una] subjetiva [que se trate de una] empresa explotadora de servicio de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario u [otra] objetiva [que la utilización privativa o aprovechamiento especial se constituya sobre] suelo, subsuelo o vuelo de vías públicas municipales».

La segunda *STS* relativa a la «tasa del 1,5%», *de 16 de julio* [rec. núm. 26/2006], ha venido a resolver la polémica acerca de la aplicación de esta tasa a las empresas de telecomunicaciones. La polémica suscitada tenía como fondo la dudosa compatibilidad

de la aplicación de esta tasa a las empresas de telecomunicaciones con las previsiones relativas a las tasas en materia de telecomunicaciones contenidas en la Ley 32/2003, General de Telecomunicaciones (LGTelecom) y en su reglamento de desarrollo (RD 1620/2005). La sentencia recurrida, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Tarragona, de 9 de febrero de 2006, consideró que la «tasa del 1,5%» no era aplicable a las empresas de telecomunicaciones al no considerarla conforme a la regulación que del contenido y detalle de las tasas aplicables en materia de telecomunicaciones establece la LGTelecom; considerada *lex specialis* y *lex posterior* respecto al TRLHL en este extremo. Sin embargo, esta interpretación no ha sido compartida por el TS, señalando que la referencia a las tasas en materia de telecomunicaciones de la LGTelecom debe entenderse hecha, de modo exclusivo, a las tasas de competencia y titularidad estatal, de modo que las tasas de competencia y titularidad municipal quedan amparadas por el TRLHL, Ley básica en materia de tributos locales, encaminada a hacer efectiva la suficiencia financiera de las entidades locales; sin que, por tanto, exista conflicto alguno entre ambas normas. Consecuentemente, el TS fija como doctrina legal aplicable en esta materia que «la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial constituido en suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas suministradoras de servicios de telecomunicaciones es la establecida en el artículo 24.1.c) [TRLHL], en relación con las empresas explotadoras de servicios de suministros, con la salvedad prevista en el propio precepto con respecto al régimen especial de cuantificación de la tasa referida a los servicios de telefonía móvil».

Los tribunales inferiores también han tenido la oportunidad de tratar problemas relacionados con esta tasa a lo largo de este año, así el *TSJ de Valencia*, en dos sentencias de 29 de junio y otra de 8 de junio [recs. núm. 278/2006, 287/2006 y 188/2006, respectivamente]; el *TSJ de Cataluña* en sentencias de 8 de marzo y de 20 de febrero [recs. núm. 81/2006 y 78/2006, respectivamente]; y el *TSJ de Castilla y León* en sentencia de 31 de mayo [rec. núm. 258/2006], sentencia, esta última, de cierto interés en la medida en que declara ilegal la aplicación de la «tasa del 1,5%» a la instalación de cajeros automáticos en línea de fachada, al no ocupar tales instalaciones el vuelo del dominio público local, siéndoles aplicable, por tanto, únicamente la tasa genérica por utilización privativa del dominio público local. Con todo, los problemas relacionados con esta tasa no han sido objeto prioritario de estudios doctrinales en 2007, pudiendo citarse únicamente a este respecto el trabajo de J. ROUANET MOSCARDÓ, «Tasa por aprovechamiento especial del dominio local a favor de empresas que lo utilizan para prestar servicios de suministro eléctrico», *La Ley*, núm. 2, 2007, pp. 1656-1658. Por otro lado, la FEMP ha publicado, con fecha de 25 de septiembre, una circular informativa con un modelo actualizado de Ordenanza reguladora de la «tasa del 1,5%» en que se incluye una propuesta para la cuantificación de esta tasa, incluyendo las especialidades relativas a las empresas suministradoras de servicios de telefonía móvil.

Otra cuestión de cierto calado durante este año en materia de tasas locales ha sido la relativa a las tasas por recogida de residuos sólidos urbanos. Sobre esta materia ha

tenido la oportunidad de pronunciarse el *TS* en su *sentencia de 18 de septiembre* [rec. núm. 42/2006], desestimando el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por el Ayuntamiento de Leganés contra la *STSJ de Madrid, de 10 de febrero de 2006* [rec. núm. 97/2003], que confirmó la anulación de las liquidaciones giradas en concepto de dicha tasa en el ejercicio 2002 por defectos en la elaboración de la Memoria Económico Financiera; al entenderse vulnerado el principio de equivalencia en materia de tasas por no consignarse de modo detallado y suficiente la previsión de ingresos por esta tasa. Por otro lado, se debe señalar que el *Ayuntamiento de Leganés* ha decidido suprimir para el ejercicio 2008 esta tasa (*Pleno extraordinario de 30 de octubre de 2007*). Otros problemas relacionados con esta tasa sobre los que han recaído pronunciamientos judiciales han sido los relativos a los mecanismos para la cuantificación del coste del servicio (*STSJ de Galicia de 23 de enero* [rec. núm. 7544/2004]) y a la determinación del sujeto pasivo de este tributo (*STSJ de Valencia de 30 de mayo* [rec. núm. 2493/2005]).

Finalmente, destacar otros pronunciamientos judiciales recaídos en materia de tasas a lo largo de 2007. Respecto de la tasa por instalación de cajeros automáticos en la vía pública, el *TSJ de Madrid* [rec. núm. 486/2006], en la *sentencia de 12 de enero*, confirmó la liquidación de esta tasa a una entidad bancaria, entendiendo que en estos casos se produce un aprovechamiento especial del dominio público en la medida en que dichos cajeros son usados en y desde el dominio público, sin que el hecho de que la instalación de tales dispositivos se produzca en la propiedad privada pueda desvirtuar la existencia de un aprovechamiento especial del dominio público. Por otro lado, en relación con la tasa por la ocupación de terrenos de uso público con mesas y sillas, en aquellos supuestos en que su Ordenanza reguladora prevea una cuota incrementada especial en determinados días festivos, el *TSJ de Cataluña*, en su *sentencia de 13 de febrero* [rec. núm. 2396/1999], ha considerado que dicho incremento en la cuota es legal al deber atenderse al beneficio potencial que pueda extraer el concesionario por dicha ocupación durante las festividades. Otras sentencias recaídas sobre esta materia han sido la *STS de 21 de marzo* [rec. núm. 492/2002] y la *STSJ de Cataluña de 31 de mayo* [rec. núm. 200/2006], ambas sobre la necesidad de justificación de la cuantía de determinadas tasas en los informes económicos, y la *STSJ de Cataluña de 11 de junio* [rec. núm. 231/2006], acerca de la posibilidad de exigir tasas por prestación de servicios «especiales», en este caso, de vigilancia de mercados, al no poder incluirse estos servicios dentro de los genéricos de vigilancia municipal.

1.3. Contribuciones especiales

Con relación a estos tributos, a pesar de que han recaído otros pronunciamientos judiciales en 2007 (*SSTSJ de Cataluña de 15 de marzo y de 13 de septiembre*, entre otras [recs. núm. 2756/1998 y 19/2007, respectivamente]), el interés se debe centrar en la *STS de 7 de marzo* [rec. núm. 65/2005]. Esta sentencia resolvió un recurso de casación

en interés de la Ley planteado por el Ayuntamiento de Lleida sobre la necesidad de notificación individualizada de las cuotas correspondientes a cada sujeto pasivo de la contribución especial en el momento inicial. El Ayuntamiento recurrente buscaba en dicho recurso que se estableciera como doctrina legal que la notificación individual de las cuotas se pudiera realizar «después de la ejecución de las obras o de que el servicio haya comenzado a prestarse». El TS desestimó dicho recurso con base en la doctrina sentada por dicho tribunal en anteriores pronunciamientos en la que se señala que la notificación tardía de la cuota, «al privar en la práctica al contribuyente de un derecho reconocido por la Ley, constituye un vicio productor de indefensión y por lo tanto de nulidad insubsanable» y que «la ausencia de norma que obligue a la notificación individual en la fase inicial de la tramitación de las contribuciones, choca frontalmente con el texto del artículo 34 de [L] [TRLHL]», cuyas previsiones, especialmente la del apartado 4, «carecerían de sentido si no se observan antes de que las obras comiencen a efectuarse».

Sobre la doctrina mantenida por el TS respecto a esta materia, puede consultarse la aportación de E. BARRACHINA JUAN, «La notificación individual del acuerdo de imposición en las contribuciones especiales», *Consell obert*, núm. 222, 2007, pp. 39-43.

2. Otros ingresos

En primer lugar procede hacer mención de la jurisprudencia recaída durante 2007 en materia de precios públicos y figuras afines. El TS, en su *sentencia de 7 de marzo* [rec. núm. 1727/2002], ha tenido la ocasión de volver a pronunciarse sobre la naturaleza, pública o privada, del precio que han de satisfacer los usuarios de un servicio de recepción obligatoria, cuando el servicio se presta en régimen de gestión indirecta. En este supuesto era el servicio de suministro de agua potable el que era prestado, en régimen de concesión, por una sociedad anónima de titularidad municipal. El TS reitera su doctrina acerca de la naturaleza privada de la contraprestación que se ven obligados a satisfacer los usuarios al concesionario, recordando que en estos casos la determinación de la cuantía se realizará conforme al procedimiento previsto en el Reglamento de Servicios Locales, al no incluirse dentro del ámbito tributario, sino del de la potestad tarifaria de los entes locales. Aunque esta interpretación jurisprudencial se encuentra ampliamente consolidada, debe confrontarse con la postura mantenida por la DGT, especialmente, en su reciente informe de 26 de octubre de 2007, cuyo texto, junto con el de un buen número de anteriores informes elaborados por la DGT sobre la materia, pueden consultarse en *Tributos Locales*, núm. 75, pp. 85-95, número en que destaca, sobre este extremo, el crítico editorial de J. I. RUBIO DE URQUÍA, «¿Tasa del agua!: ¿a qué esperan las autoridades?» (pp. 7-9).

Otra sentencia de cierto interés, relativa a la distinción entre tasas y precios públicos, es la del *TSJ de Cataluña de 26 de julio* [rec. núm. 95/2006]. En esta sentencia

se examina la naturaleza de la contraprestación pecuniaria exigida por un ayuntamiento a cambio de la prestación del servicio de recogida de residuos comerciales. El marco normativo al que se ciñe esta resolución es el configurado por la Ley de la CA de Cataluña de 6/1993, reguladora de los Residuos, modificada por la Ley 15/2003. La legislación de esta CA supone, respecto de la gestión de los residuos comerciales, la liberalización en la prestación de este servicio. El TSJ revoca la sentencia recurrida, en que se consideró que la cantidad exigida por el servicio debía tener naturaleza tributaria al establecerse la obligación de que comerciantes y profesionales debieran tratar dichos residuos, ya que, aunque exista una disposición normativa que establezca la obligatoriedad de acceder a un determinado servicio; el hecho de que no exista reserva a favor del sector público respecto de la prestación de dicho servicio y que tanto el sector público como el privado lo presten de modo efectivo; supone que tal ingreso tenga, necesariamente, la naturaleza de precio público. Destaca en el FJ 4 de esta sentencia la reflexión acerca del posible planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad sobre la conformidad de la Ley 6/1993 con el marco constitucional.

Finalmente, señalar la *STS de 30 de mayo* [rec. núm. 7095/2002], en que se trata un problema relativo a la falta de justificación de la cuantificación de un precio público por utilización privativa del dominio público local, conforme a la LHL de 1988 (en la actualidad este ingreso es una tasa, sin embargo, en el supuesto de hecho la normativa aplicable, el artículo 41.1.a) de la LHL de 1988, lo calificaba como precio público). El fondo del asunto en esta sentencia es la ausencia en la Memoria Económico-Financiera de establecimiento del precio público de una adecuada justificación sobre la cuantificación de una tarifa específica aplicables a las superficies comerciales, lo cual conduce al TS a equiparar la ausencia de tal justificación en la Memoria Económico-Financiera con la ausencia de tal memoria.

Sin embargo, otra materia ha suscitado un mayor interés en 2007, cual es la del deber del Estado de compensar a los entes locales por las bonificaciones establecidas en la normativa de los tributos locales. Los órganos jurisdiccionales han tenido ocasión de pronunciarse sobre este extremo en relación con el mantenimiento de las bonificaciones concedidas en el IBI a una determinada entidad mercantil concesionaria de una autopista, derivado de la *STS de 10 de septiembre de 2003* [rec. núm. 7162/1998]. Sobre la cuestión de si el Estado debe compensar a los entes locales afectados por el mantenimiento de esta bonificación en el IBI, los órganos jurisdiccionales han concluido que la obligación del Estado de compensar a los entes locales por el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos locales se encontraba ya reconocida en el Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 1955 y se ordenó su fórmula de cálculo en el RDLeg. 781/1986, de modo que no es necesaria la existencia de una norma posterior a la que introdujo el tributo afectado por la bonificación (la LHL de 1988, en este caso) que establezca un mecanismo para el cálculo de la compensación, postura esta última mantenida por la Dirección General de Fondos Comu-

nitarios y Financiación Territorial para no reconocer el derecho de los entes locales a dicha compensación. A dicha conclusión llegan sendos pronunciamientos del *TSJ de Madrid de 9 y 30 de mayo*, entre otras dictadas por el mismo tribunal sobre este extremo en 2007 [recs. núms. 579/2004 y 662/2004, respectivamente]. Un análisis de esta cuestión puede consultarse en A. ACÍN FERRER, «Una buena noticia sobre el deber de compensación del Estado, por beneficios fiscales concedidos en tributos locales», *Tributos Locales*, núm. 67, 2007, pp. 61-66.

Una última cuestión que ha despertado cierto interés es la del mecanismo de cálculo de la participación de las entidades locales en los tributos del Estado. Sobre este extremo ha tenido oportunidad de pronunciarse el TC, en su sentencia de 1 de marzo (*STC 45/2007*), desestimando un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Defensor del Pueblo contra la LPGE para 1999 (Ley 42/1998). El recurso apuntaba a la posible inconstitucionalidad del artículo 72 de dicha Ley, en que se establecía como referente para practicar la liquidación definitiva de la participación de los entes locales en los tributos del Estado para 1997 el censo aprobado 1991, por entender que infringía el artículo 9.3 CE, por manifiesta arbitrariedad, y el artículo 14 CE. Respecto de la posible infracción del artículo 14 CE, el TC recuerda que los municipios no pueden ser considerados titulares del derecho consagrado en dicho precepto (FJ 3). Respecto a la infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad, el TC considera que no se vulnera, ya que, aunque en octubre de 1997 se aprobada el padrón municipal quinquenal referido a 1 de mayo de 1996 (RD 1645/1997), el criterio empleado, referido al 1 de mayo de 1991, fue el empleado respecto del ejercicio 1997 tanto para calcular las entregas a cuenta (Ley 12/1996), como para establecer el mecanismo de liquidación definitiva de la participación en los tributos del Estado en la LPGE para 1998 (Ley 65/1997). Por lo tanto, la decisión del legislador no puede ser entenderse que vulnera el artículo 9.3 CE, sino que se encuentra dentro del margen de configuración, sin crearse una diferencia de trato irracional o arbitraria (FJ 6).

También el TS ha conocida de asuntos relacionados con esta problemática, al resolver dos recursos interpuestos por el Ayuntamiento de L'Elia. Ambos recursos se fundamentan en la posibilidad de que para el cálculo de la participación de los entes locales en los tributos del Estado se tengan en cuenta no los datos procedentes del padrón oficial, de elaboración quinquenal, sino los datos recabados anualmente por el Instituto Nacional de Estadística, medida que, a juicio del ayuntamiento recurrente, sería más justa y acorde con el principio de suficiencia financiera. El TS entiende que cuando las diversas LPGE y la LHL de 1988 aluden al «último Padrón Municipal oficialmente aprobado», únicamente puede entenderse hecha esta remisión al padrón quinquenal aprobado por el Gobierno, ya que es el único que podría asegurar la unicidad para la distribución de la participación en los tributos del Estado entre todos los municipios nacionales. Dichos recursos han sido resueltos en las SSTs de 29 de enero y de 5 de febrero de 2007 [recs. núm. 2124/2002 y 2074/2002, respectivamente].

IV. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL

Dentro de este apartado es referencia obligada la aprobación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, por el *Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio*. Este reglamento ha venido a desarrollar el Título III de la LGT, relativo a la aplicación de los tributos, de conformidad con la habilitación prevista en la DF 9.^a de la LGT, no circunscribiéndose su aplicación únicamente a la Administración General del Estado, sino también a las administraciones locales y autonómicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la LGT.

La importancia de este reglamento es capital, desarrollando de modo exhaustivo las previsiones de la LGT relativas a las obligaciones tributarias formales, a los principios en la aplicación de los tributos y a los procedimientos tributarios. Evidentemente, la doctrina ha centrado en gran medida su atención en este reglamento, habiéndose publicado diversas aportaciones relativas tanto al contenido del reglamento desde una perspectiva global, como a ciertos aspectos conflictivos, entre las que se pueden destacar las de C. LÓPEZ GARCÍA («Comentarios al Reglamento de gestión e inspección tributaria», *Tributos Locales*, núm. 75, 2007, pp. 11-35), A. MONTERO DOMÍNGUEZ («El nuevo reglamento de aplicación de los tributos», *Tribuna Fiscal*, núm. 204, 2007, pp. 130-145), J. M. SANTAMARÍA ADEMÁ («El nuevo Reglamento general de aplicación de los tributos: Estudio del procedimiento de inspección», *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 19, 2007, págs. 3-54) o I. BILBAO ESTRADA («Cuestiones procedimentales en materia de actas con acuerdo a la luz del Proyecto de Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y otras normas tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 122, 2007, pp. 49-88).

Respecto a la actividad de los órganos jurisdiccionales durante 2007, únicamente destacan dos sentencias, una del TS y otra del TSJ de Castilla y León. En lo que respecta a la primera de ellas, la *STS de 21 de marzo* [rec. núm. 495/2002], el TS examina un problema relativo a los intereses que deben abonarse a resultas de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En el supuesto de hecho, la ordenanza fiscal general de 1997 del Ayuntamiento recurrido (Barcelona), no incluía el abono del interés legal en las devoluciones de ingresos indebidos que tuvieran causa en «recibos ingresados por duplicado», es decir, en casos de errores de hecho en el pago por parte del administrado. Evidentemente, el TS declara nulo el precepto de la ordenanza fiscal impugnada, pues tras la modificación del régimen de la devolución de ingresos indebidos operada por la Ley 10/1985, «la medida resarcitoria (el abono del interés legal en este procedimiento) alcanzó carácter general para todos los ingresos indebidos, lo fueran por culpa de la Administración pública o por la de los contribuyentes, bien en la fase de pago o «solutio» o por duplicidad de pago».

Merece destacarse la *STSJ de Castilla y León (sede de Valladolid) de 22 de mayo de 2007* (rec. núm. 291/2003), en la que se resuelve sobre la impugnación del acuerdo

de un Ayuntamiento por el que se aprueban los pliegos de condiciones administrativas y de prescripciones técnicas para la contratación de los servicios de colaboración en la gestión integral de ingresos del municipio que no impliquen ejercicio de autoridad ni custodia de fondos públicos. El Tribunal, tras el minucioso examen de los referidos pliegos que disciplinan la contratación con las empresas privadas de la colaboración en los servicios de gestión integral de ingresos del municipio, determina la ilegalidad de tal contratación, por cuanto en virtud de la misma, en realidad, se está creando una estructura paralela a la de la propia Administración, de carácter privado, a la que se transfieren típicas funciones públicas relativas a la aplicación de los tributos locales. Como señala el Tribunal, «aunque los pliegos de condiciones se han cuidado de mantener una indefinición en cuanto a las funciones que realmente se han de asumir por el adjudicatario del contrato, lo cierto es que del contenido de dichas bases se desprende que se está creando una estructura administrativa paralela, atribuyendo a la misma funciones de gestión y recaudación tributaria, que corresponden a la entidad local territorial titular de dichas competencias, y que tales potestades en cuanto que se encuentran vinculadas al establecimiento y exigencia de tributos o prestaciones patrimoniales de carácter público, gestión tributaria y ejecución recaudatoria participan de las características propias del ejercicio de funciones públicas indelegables que han de ser objeto de gestión directa por la Corporación.»

La cuestión de la externalización en empresas privadas de la aplicación de los tributos locales está cobrando una gran importancia por cuanto el fenómeno es cada vez más frecuente, con la consiguiente proliferación de empresas privadas que ofrecen estos servicios a las Corporaciones Locales, y con la extensión de la intervención de las mismas a funciones típicamente públicas que llevan ínsito el ejercicio de autoridad, como puede ser la propia inspección de los tributos locales. Sin embargo, como bien demuestra esta Sentencia del TSJ de Castilla y León, bajo el ropaje formal de los contratos de colaboración y asistencia en la aplicación de los tributos, las empresas contratistas se están haciendo cargo materialmente de la aplicación de los tributos locales, con la tacha de ilegalidad que ello comporta. Un minucioso análisis de esta controvertida cuestión, referido, en concreto, a la externalización de las tareas de inspección de los tributos locales, con el estudio de la jurisprudencia recaída sobre la misma, y con la determinación de las posibilidades y límites de tal contratación, ha publicado en 2007 A. GARCÍA MARTÍNEZ, «La participación de empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, núm. 68, 2007, pp. 11-43.

Destacar, por último, la iniciativa de la Oficina del Defensor del contribuyente del Ayuntamiento de Madrid y la editorial Thomson-Aranzadi de sacar al mercado una *colección de obras centradas en las haciendas locales y la figura del Defensor del contribuyente*, que en 2007 ha visto el lanzamiento de sus tres primeras monografías todas ellas coordinadas o dirigidas por F. SERRANO ANTÓN, *La conciencia fiscal y el marketing tributario en las haciendas locales*, *La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España* y *El*

estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas locales, obra esta última que debe destacarse, no sólo por la temática objeto de estudio, sino también por la calidad de las colaboraciones.

V. PRESUPUESTOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Dentro de esta materia el interés debe centrarse necesariamente en las modificaciones normativas aprobadas durante 2007 que afectan a las entidades locales. En primer lugar, destacar la aprobación del *Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria* (RDLeg. 2/2007, de 28 de diciembre), que refunde en un mismo cuerpo normativo la Ley 18/2001 y sus modificaciones operadas por la Ley 15/2006. En el nuevo texto refundido se contienen en el Capítulo III (arts. 19 a 25) las disposiciones relativas a la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria en las entidades locales. Esta materia además ha sido objeto de desarrollo en el RD 1463/2007, *que aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria en su aplicación a las entidades locales*.

En este reglamento se desarrolla la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria a las entidades locales, dedicándose el primer Título a la regulación del Inventario de Entes del Sector Público Local, en desarrollo de la previsión contenida en el artículo 21.3.c) de la Ley 18/2001 [actual 21.3.c) del TR], cuya gestión y formación se realizará por la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales. El Título II del reglamento se dedica a la instrumentación del principio de estabilidad presupuestaria, mediante la propuesta de aplicación de este principio a las entidades locales que deberán presentar las asociaciones de entidades locales dentro de los dos primeros meses del año, sobre la cual la Comisión Nacional de Administración Local elaborará un informe sobre el objetivo (superávit o déficit) de estabilidad presupuestaria de las entidades locales. También se establece la posibilidad de que las entidades locales presenten un déficit adicional afecto a la financiación de inversiones productivas.

El tercer Título del reglamento se dedica al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, su evaluación y elaboración de informes acerca de su cumplimiento. Se establece la obligación de que los entes locales cuya evaluación presente como resultado incumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, deban elaborar un plan económico-financiero encaminado a alcanzar el reequilibrio. El Título IV se dedica al suministro de información que deben llevar a cabo los entes locales a efectos de verificar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y, finalmente, el Título V regula la Central de Información de Riesgos de las Entidades Locales, gestionada por la Dirección general de Coordinación Financiera con las Entidades Locales, encargada de informar acerca del riesgo que asumen las entidades locales y sus entes dependientes en determinadas operaciones financieras.

Por último, recordar que en materia de presupuestos de las entidades locales han recaído varias sentencias del TS relativas a la determinación de las partidas de gastos de personal, ya sea acerca de la justificación de la cuantía señalada en la propia partida (*STS de 19 de noviembre* [rec. núm. 533/2003]), ya sobre la posibilidad de que se produzca un aumento de esta partida respecto a la permitida por los presupuestos del ejercicio anterior (*SSTS de 5 de junio y de 24 de octubre* [recs. núm. 3202/2001 y 6797/2002]).